



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27.02.2024

Αριθμός απόφασης: 518

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Κοινωφελούς Ιδρύματος (Ν.Π.Ι.Δ.) με την επωνυμία, με έδρα κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών στη με αριθ. πρωτ. επιφύλαξη σχετικά με την υπ' αριθ. υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Κοινοφελούς Ιδρύματος (Ν.Π.Ι.Δ.) με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Το προσφεύγον Κοινοφελές Ίδρυμα, υπέβαλε την ηλεκτρονικά τη με αριθ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 και ακολούθως στη Δ' Δ.Ο.Υ Αθηνών τη με αριθ. πρωτ. ρητή επιφύλαξη των παρ. 1 και 2 του άρθρου 20 του Κ.Φ.Δ., με την οποία ζητά κατά την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης να συμπεριληφθούν στις εκπτώσεις από το φορολογητέο εισόδημα από την εκμίσθωση των ακινήτων και οι δαπάνες εκπλήρωσης των κοινοφελών σκοπών του, η οποία όμως απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ' Δ.Ο.Υ Αθηνών, καθόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία των 90 ημερών από την υποβολή της, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ..

Το προσφεύγον Κοινοφελές Ίδρυμα, βασιζόμενο στις διατάξεις του άρθρου 39 παρ. 3 περ. β' του ν. 4172/2013, ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1069/2015 περιόρισε τις εκπιπόμενες από το φορολογητέο εισόδημα από ακίνητη περιουσία δαπάνες των κοινοφελών ιδρυμάτων, ήτοι εσφαλμένως αποκλείει την έκπτωση από το εισόδημα από ακίνητη περιουσία κατά 75% α) των δαπανών των μη αποφερόντων εισόδημα ακινήτων και β) των δαπανών εκπλήρωσης σκοπού των κοινοφελών ιδρυμάτων.

Ενόψει των ανωτέρω, το προσφεύγον Κοινοφελές Ίδρυμα προσδιορίζει το φόρο που προκύπτει από τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2022 (με την έκπτωση των δαπανών εκπλήρωσης του σκοπού), στο ποσό των 1.001.914,52 ευρώ (556.619,18 ευρώ κύριος φόρος + 445.295,34 ευρώ προκαταβολή φόρου) και όχι στο ποσό των 1.542.903,75 (857.168,75 ευρώ κύριος φόρος + 685.735,00 ευρώ προκαταβολή φόρου), ήτοι αιτείται με την υπό κρίση προσφυγή του να βεβαιωθεί συνολικός φόρος λιγότερος κατά 540.989,23 ευρώ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ο Κ.Φ.Ε. με τις ειδικές διατάξεις του για την φορολογία εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων αντιμετωπίζει ενιαίως όλα ανεξαιρέτως τα Νομικά Πρόσωπα (κερδοσκοπικά και μη), στα οποία περιλαμβάνονται τα κοινοφελή ιδρύματα, και τα κατατάσσει σε μία ενιαία φορολογική κατηγορία υποκειμένων σε φόρο.
- Η πρόθεση του νομοθέτη, όπως φαίνεται από το αρχικό σχέδιο του ν. 4172/2013 και το τελικό ψηφισθέν, είναι, για το εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα ιδρύματα, να εκπίπτουν «οι κάθε είδους δαπάνες».
- Οι δαπάνες εκπλήρωσης σκοπού των κοινοφελών ιδρυμάτων, αποτελούν αναμφιβόλως επιχειρηματικές δαπάνες, κατά την έννοια και τα κριτήρια του άρθρου 22 ΚΦΕ, δεδομένου ότι πραγματοποιούνται «προς το συμφέρον τους», και πρέπει να αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το εισόδημά τους, δοθέντος ότι τα φορολογητέα εισοδήματα των κοινοφελών ιδρυμάτων είναι εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι δαπάνες εκπλήρωσης κοινοφελούς σκοπού των κοινοφελών ιδρυμάτων είναι εκπεστέες, διότι πραγματοποιούνται για την εκπλήρωση του σκοπού τους που, εκ της φύσεως του, είναι μη κερδοσκοπικός.

- Τα κοινωφελή ιδρύματα, με τις δαπάνες εκπλήρωσης σκοπού που πραγματοποιούν, συνεισφέρουν άμεσα στα δημόσια βάρη, εκπληρώνοντας έτσι τη σχετική συνταγματική τους υποχρέωση (άρθρο 4 παρ. 5 Συντάγματος). Τυχόν μη αναγνώριση προς έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα των κοινωφελών ιδρυμάτων και των λοιπών δαπανών εκπλήρωσης σκοπού θα οδηγούσε στο άτοπο και άδικο αποτέλεσμα αφ' ενός μεν να συνεισφέρουν άμεσα στα δημόσια βάρη, αφ' ετέρου δε να καταβάλουν φόρο και επί των ποσών που άμεσα συνεισφέρουν στα δημόσια βάρη. Δηλαδή να συνεισφέρουν διπλά στα κοινωνικά βάρη, με αποτέλεσμα να υφίστανται δυσανάλογη και άδικη φορολογική επιβάρυνση, η οποία συνεπάγεται εξάντληση της φοροδοτικής τους ικανότητας και αδυναμία εκπλήρωσης των κοινωφελών σκοπών τους.
- Υπάρχει ευθεία αντίθεση μεταξύ της παρ. 3β του άρθρου 39 του ν. 4172/2013 και της εφαρμοσθείσας κατά την εκκαθάριση οδηγίας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1069/2015 Εγκυκλίου και πρόσθετες διευκρινήσεις ΔΕΑΦΒ 1087089 ΕΞ 2015/ 25-6-2015, η οποία είναι अपαραδέκτως κανονιστική και προβαίνει σε contra legem ερμηνεία του νόμου, ο οποίος άλλωστε κατά το προσφεύγον ίδρυμα είναι σαφής και πλήρης.
- Η μη αναγνώριση της έκπτωσης των λοιπών δαπανών εκπλήρωσης κοινωφελών σκοπών από τα φορολογητέα έσοδα από ακίνητη περιουσία των κοινωφελών ιδρυμάτων είναι αντίθετη στο Σύνταγμα, καθώς και στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και στο Πρώτο Πρωτόκολλο της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται:

«1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες, καθώς και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου απαλλάσσονται από τον φόρο.

Ειδικά για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση προς ανιόντες, κατιόντες

και συζύγους, αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής. Ειδικά για τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης ακινήτων μέχρι τριακόσια τετραγωνικά μέτρα (300 τ.μ.) σε κοινωνική ιδρύματα και τις εγγεγραμμένες Οργανώσεις της Κοινωνίας των Πολιτών δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα για τον παραχωρούντα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε με το ν. 4714/2020(ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020):

«3. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.

β) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και τα κάθε είδους ιδρύματα οι κάθε είδους δαπάνες εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%). Ειδικά για το Άγιο Όρος και τις Ιερές Μονές αυτού, το ποσοστό της έκπτωσης για τις κάθε είδους δαπάνες, ανεξαρτήτως με το αν συνδέονται με την εκμετάλλευση συγκεκριμένου ακινήτου ή της εν γένει ακίνητης περιουσίας τους, ανέρχεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

γ) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%), οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες.

δ) Το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης.

ε) Οι δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).

στ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4873/2021 (ΦΕΚ Α' 248/16-12-2021), ήτοι καταργήθηκαν οι περιπτώσεις β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του ν.4172/2013, με το άρθρο 18 του ν. 4873/2021 (ΦΕΚ Α' 248/16-12-2021), σε συνδυασμό με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου, τέσσερις μήνες από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 75 του ν. 4873/2021 :

«3. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.

β)

γ)

δ) Το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης.

ε) Οι δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).

στ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται:

«Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,

δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,

ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,

στ) κοινοπραξίες,

ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις. ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4873/2021 (ΦΕΚ Α' 248/16-12-2021):

«8. Για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων της περ. γ' του άρθρου 45, εκπίπτουν ως δαπάνη οι κάθε είδους δαπάνες που αφορούν στα ακίνητά τους σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) και οι δωρεές σε χρήμα ή σε είδος προς το Ελληνικό Δημόσιο και τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, καθώς και οι λοιπές δαπάνες του άρθρου 22. Το πρώτο εδάφιο εφαρμόζεται και για τα νομικά πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 που λειτουργούν ως Οργανώσεις της Κοινωνίας των Πολιτών (Ο.Κοι.Π.), υπό την προϋπόθεση ότι είναι εγγεγραμμένες στο Ειδικό Μητρώο Ο.Κοι.Π.. ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 της ΠΟΛ. 1069/2015 Εγκυκλίου με θέμα «Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 και 40 ν.4172/2013)» ορίστηκε ότι:

«5. Όσον αφορά στον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία που αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45, τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, καθώς και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 39 και επομένως, εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 της παρούσας. Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα αλλοδαπού νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, περιλαμβάνονται τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κλπ (π.χ. αλλοδαπά εκπαιδευτικά ιδρύματα που δραστηριοποιούνται στην ημεδαπή). Διευκρινίζεται, ότι στο εν λόγω εισόδημα που αποκτούν τα παραπάνω νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού

χαρακτήρα περιλαμβάνεται και αυτό που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτου σε αντίθεση με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν.2238/1994, με βάση τις οποίες το παραπάνω εισόδημα δεν ήταν αντικείμενο φόρου. Όσον αφορά την έκπτωση των δαπανών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περιπτώσεων β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 39. Δηλαδή, αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών τη χρήση γης ή ακινήτου είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή ίδρυμα (το οποίο συστήνεται με τις διατάξεις του Ν.4182/2013 ή με προεδρικό διάταγμα), εκπίπτουν οι κάθε είδους δαπάνες που αφορούν το ακίνητο ήτοι, οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου, όπως αυτές ορίζονται πιο πάνω στην παράγραφο 3 της παρούσας, σε ποσοστό 75% και ειδικά για το Άγιο Όρος σε ποσοστό 100%. Επισημαίνεται, ότι στην έννοια των πάγιων και λειτουργικών δαπανών που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητη περιουσία που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις του ακινήτου, οι οποίες υπολογίζονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4172/2013.».

Επειδή σύμφωνα με την Ε.2027/2022 με θέμα «Διευκρινίσεις και οδηγίες σχετικά με την έκπτωση δαπανών για τον προσδιορισμό του εισοδήματος νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ.γ του άρθρου 45 του ν.4172/2013 (Α 167), μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4873/2021 (Α 248)» ορίζεται ότι:

Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στην έκπτωση δαπανών για τον προσδιορισμό του εισοδήματος νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ.γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013, μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4873/2021.

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή οδηγιών σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ.γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), μετά την τροποποίηση των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 47 και την κατάργηση των διατάξεων των περ.β' και γ' της παρ.3 του άρθρου 39 του ΚΦΕ με το άρθρο 19 («Έκπτωση δαπανών για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων της περ. γ' του άρθρου 45 ΚΦΕ») και το άρθρο 26 («Καταργούμενες διατάξεις») του ν.4873/2021, αντίστοιχα, καθώς και την εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 14 («Υποχρεώσεις φορέων παροχής εθελοντικής απασχόλησης») του ν.4873/2021.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν.4873/2021 (Α'248/16.12.2021), οι οποίες εφαρμόζονται, τέσσερις (4) μήνες από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως με βάση την παρ.1 του άρθρου 75 του ίδιου νόμου, ήτοι από 16.04.2022 και εφεξής, καταργούνται οι περ.β' και γ' της παρ.3 του άρθρου 39 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ως προς τις εκπιπόμενες δαπάνες, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των

νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ.γ' του άρθρου 45 του ΚΦΕ, δεδομένου ότι οι ρυθμίσεις αυτές περιλαμβάνονται στο άρθρο 47 του ΚΦΕ.

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 19 του ν.4873/2021 και εφαρμόζονται από 16.04.2022 και εφεξής, ορίζεται ότι: «Για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων της περ.γ' του άρθρου 45, εκπίπτουν ως δαπάνη οι κάθε είδους δαπάνες που αφορούν στα ακίνητά τους σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) και οι δωρεές σε χρήμα ή σε είδος προς το Ελληνικό Δημόσιο και τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, καθώς και οι λοιπές δαπάνες του άρθρου 22. Το πρώτο εδάφιο εφαρμόζεται και για τα νομικά πρόσωπα της περ.γ' του άρθρου 45 που λειτουργούν ως Οργανώσεις της Κοινωνίας των Πολιτών (Ο.Κοι.Π.), υπό την προϋπόθεση ότι είναι εγγεγραμμένες στο Ειδικό Μητρώο Ο.Κοι.Π. Ειδικά για το Άγιο Όρος και τις Ιερές Μονές αυτού, το ποσοστό έκπτωσης των δαπανών του πρώτου εδαφίου που αφορούν την ακίνητη περιουσία ανέρχεται σε εκατό τοις εκατό (100%).».

3. Επομένως, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ.γ' του άρθρου 45 του ΚΦΕ εκπίπτουν οι κάθε είδους δαπάνες που αφορούν το ακίνητο, ήτοι, οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου, συμπεριλαμβανομένου και του ΕΝΦΙΑ, σε ποσοστό 75% και ειδικά για το Άγιο Όρος και τις Ιερές Μονές αυτού σε ποσοστό 100%. Άλλωστε, τα ανωτέρω είχαν διευκρινισθεί και με την ΠΟΛ.1069/2015 εγκύκλιο, η οποία εξακολουθεί να ισχύει. Επίσης, σε ισχύ παραμένει και η αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1107041 ΕΞ 2015/6.8.2015 εγκύκλιός μας, ως προς τα σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των πιο πάνω προσώπων ζητήματα. Τονίζεται ότι με βάση τις καταργούμενες διατάξεις της περ.β της παρ.3 του άρθρου 39 του ΚΦΕ, όσον αφορά το Άγιο Όρος και τις Ιερές Μονές αυτού, εξέπιπταν οι πάσης φύσεως δαπάνες τους, ενώ πλέον, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 47 ΚΦΕ, δαπάνες που πραγματοποιούνται από 16.04.2022 και εφεξής εκπίπτουν μόνο εφόσον είναι συναφείς με την εν γένει ακίνητη περιουσία τους.»

Επειδή η εγκύκλιος είναι πράξη της Διοίκησης, η οποία εξαντλεί τη δεσμευτική της ισχύ μέσα στο πλαίσιο της Διοίκησης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Δ. «οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν ...».

Επειδή η εξέταση των προβαλλόμενων στην προσφυγή λόγων που αναφέρονται στην νομιμότητα της ΠΟΛ. 1069/2015 και τη συνταγματικότητα των διατάξεων αυτών, δεν αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της υπηρεσίας μας, αλλά ακυρωτική διαφορά υπαγόμενη στην αρμοδιότητα του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. ΣτΕ 818/2010 σε συνδυασμό με ΣτΕ 2334-2337/2016 επταμ.)

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος Κοινωφελούς Ιδρύματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Κοινωφελούς Ιδρύματος (Ν.Π.Ι.Δ.) με την επωνυμία

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου Κοινωφελούς Ιδρύματος – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρεωστικό για βεβαίωση της υπ' αριθ. δήλωσης φόρου εισοδήματος νομ. Προς. & νομ. Οντοτήτων (ΕΝΤΥΠΟ Ν), φορολογικού έτους 2021: 1.182.432,54 ευρώ

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.